إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية

Litigation Procedures in Tax Disputes

أ.محمد الهريني، أ. سفيان أبو زهيرة

ماجستير القانون الإداري والنظام الدستوري الجامعة العربية الأمريكية (رام الله)

Mohammed1210@gmail.com

ماجستير القانون الإداري والنظام الدستوري الجامعة العربية الأمريكية (رام الله)

S.zhera@pgp.ps

تاريخ الاستلام: 2023-07-24 تاريخ القبول: 2023-10-01 تاريخ النشر: 2024-01-07

الملخص:

تُعد العدالة الضريبية والقضايا الضريبية بوابة الاستثمار وتشجيعه الأول، والإشكاليات التي تواجه النظام الاقتصادي الفلسطيني ككل والتشريعات الضريبية نظراً للمتغيرات السياسية المتواترة وتغير الحِقب القانونية، وتعدد الأنظمة القانونية النافذة. فقد هدفت الدراسة إلى التعرف على إجراءات التقاضي أمام المحاكم الضريبية في فلسطين وصولاً للعدالة الضريبية، وذلك في مطلبين عنون الأول بمدخل مفاهيمي لإجراءات التقاضي الضريبي في فلسطين، وعنون الثاني بمحكمة استئناف ضريبة الدخل والإجراءات المتبعة أمامها. وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن المحكمة المختصة بالنظر والفصل في منازعات ضريبة الدخل هي محكمة استئناف ضريبة الدخل، وأن هنالك ثلاث قرارات فقط قابلة للاستئناف أمام المحكمة، وقد أوصت بعدة توصيات أهمها جعل التقاضي في المنازعات الضريبية على ثلاث مراحل (بداية، استئناف، نقض) والنص صراحة على مبدأ حرية الإثبات في مثل هذه الدعاوى، وتنقيح قانون ضريبة الدخل بحيث يعالج الإشكاليات التي فصلت بها المحكمة والنص التشريعي على ضرورة آلية تشكيل لجنة الاعتراضات واعتبارها محكمة أول درجة.

الكلمات المفتاحية: منازعات ضريبية، استئناف، إجراءات تقاضي، الإثبات الضريبي.

Abstract:

Tax justice and fiscal policies serve as gateways to investment and its primary incentives. The Palestinian economic system faces considerable challenges, not least in tax legislation, exacerbated by frequent political shifts, changing legal regimes, and the presence of multiple operative legal systems. This study aims to elucidate the litigation procedures in place before the tax courts in Palestine to foster tax justice. This research encompasses two sections: the first section provides a conceptual introduction to tax litigation procedures in Palestine, while the second section explores the Income Tax Appeal Court and the protocols observed therein. Through this research, several significant findings have been reached. The foremost finding is that the Income Tax Appeal Court is the authorized entity to preside over and resolve income tax disputes. Furthermore, it was found that only three types of decisions can be contested in court. To further promote tax justice, the study proposes several recommendations. Principal among these are the introduction of a three-tier litigation system for tax disputes, comprising initiation, appeal, and cassation stages. It also advocates for the explicit inclusion of the principle of freedom of evidence in such cases and calls for a revision of the Income Tax Law to address the issues identified by the court. Additionally, the legislative text should mandate a clear mechanism for the formation of the Objections Committee, recognizing it as a court of first instance.

Keywords: Tax Disputes, Appeal, Litigation Proceedings, Tax proof.

المقدمة

إن اسم القضاء يرتبط بمفهوم العدالة، حيث يُعتبر القضاء جهة يطمئن إليها الأفراد والدول على جميع المستويات؛ بسبب وجود حق اللجوء إلى القضاء والذي نصت عليه جميع دساتير الدول لضمان حيادتيه واستقلاله ومن أجل رفع الظلم عن الناس وتحقيق العدالة.

وجدير بالذكر أن المكلف الضريبي يلجأ في مرحلة تسبق المرحلة القضائية إلى لجنة الاعتراض كمرحلة أولى، وهي من المفترض أن تكون من إحدى أهم محاور الدراسة البحثية. ومن المتوجب أن يكون هذا الإجراء (التظلم الإداري) وجوبياً لا بُد من تقديمه قبل اللجوء إلى المرحلة القضائية، وإن القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، في المادة (21) منح المكلف في المرحلة الأولى حق التظلم من قرار مأمور تقدير ضريبة الدخل من خلال تقديم لائحة الاعتراض التي تظهر النقاط التي تثبت حقه ومن ثم يتم تحديد جلسة للنظر في هذا الاعتراض، أما فيما يتعلق بالمرحلة الثانية وهي إعادة التقدير من قبل الموظف المكلف بشكل خطي أو الوزير حيث حدد القرار بقانون المشار إليه أعلاه في المادة (26) صلاحيات النظر في إعادة تقدير مبلغ الضريبة.

وفيما يتعلق بالمرحلة الثالثة وهي الطعن القضائي، يعتبر الطعن القضائي ضمانة من الضمانات التي تتوفر للمكلف الضريبي والتي كفلها القانون، حيت إن المكلف هو الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية أمام الدولة بحكم السلطة والسيادة التي تتميز بها الإدارة عن الأفراد، وبالتالي فإن وجود القانون والمحاكم المتخصصة ساهم في تحقيق العدالة الضريبية من خلال تطبيق نصوص القانون وضمان حق الطعن القضائي أمام المحاكم المختصة، ما يساهم في إرساء مبادئ العدالة المستقرة.

إشكالية الدراسة:

وتبرز إشكالية الدراسة في كيفية تشكيل لجنة الاعتراضات، وفاعلية لجنة الاعتراضات واعتبارها محكمة درجة أولى قبل اللجوء إلى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل.

أهمية الدراسة:

1. أهمية موضوع الدراسة المتمثل في إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية أنها تشجع على الامتثال الضريبي، وتوفير الحماية والعدالة لكل من المكلفين والإدارة الضريبية وتعزيز الشفافية والنزاهة في النظام الضريبي، وبذلك تساهم في بناءِ نظام ضريبي يُعتبر عادلاً ومنصفاً.
2. تُعتبر هذه الدراسة وعلى حد علم الباحثين من الدراسات النادرة التي تناولت إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية بشكل أساسي ومنفرد، وبالتالي ستساهم هذه الدراسة في إضافة جديدة

ستمكن الباحثين الآخرين من الاستناد إليها لإجراء دراسات متقدمة حول هذا الموضوع نظراً لأهميته وحداثته.

3. عدم وجود تشريعات موحدة حديثة تعالج هذا الموضوع بتفصيلاته بشكل مستقل.

أهداف الدراسة:

1. التعرف على ماهية إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية.
2. بيان خصائص إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية.
3. التعرف على تشكيل المحكمة المختصة بنظر الطعون الضريبية واختصاصاتها.
4. التعرف على الإجراءات المتبعة أمام محكمة الاستئناف.

منهجية البحث:

وتعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية الناظمة للقضايا الضريبية.

خطة الدراسة:

المطلب الأول: مدخل مفاهيمي لإجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية.

المطلب الثاني محكمة استئناف ضريبة الدخل والإجراءات المتبعة أمامها.

المطلب الأول:

مدخل مفاهيمي لإجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية

المنازعات الضريبية هي نزاعات أو خلافات قانونيه تنشأ بين الهيئات الضريبية والمكلفين بشأن تفسير وتطبيق القوانين الضريبية، تتعلق هذه المنازعات بمسائل متعددة مثل تصنيف الدخل، حساب الضرائب، تقدير القيمة المالية للأصول، تفسير الإعفاءات والاستثناءات الضريبية، وغيرها من المسائل، كما أن مفهوم المنازعة الضريبية ذاته يتطلب تمييزه عن غيره من المنازعات حتى يمكن التعرف على خصائصها وأطرافها، التي تتطلب لنظرها إجراءات خاصة لكي تتمكن من الفصل في أوجه النزاع، والعمل على إنهائها اعترافًا بذاتية المنازعة الضريبية التي تنبثق أساسًا من ذاتية القانون الضريبي، **لذا سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين نتناول في الفرع الأول مفهوم المنازعات الضريبية، ونتطرق في الفرع الثاني لخصائص إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية.**

الفرع الأول:

مفهوم المنازعات الضريبية

حتى نتمكن من التعرف على المنازعة الضريبية من الضروري أن نتعرف على النزاع مجردًا دون تحديد كونه نزاعًا ضريبيًا أو غير ذلك من المنازعات، فالنزاع ما هو إلا تعارض أو تنازع مصالح بين طرفين على الأقل أحدهما ذو مصلحة فيما يطلب والآخر مصلحته بادية في نكران ذلك أو دحضه، والحقيقة أن المنازعة الضريبية تتعدد مفاهيمها فيذهب رأي إلى أن المنازعة الضريبية هي المنازعات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن ربط الضريبة أو تحصيلها حين تعرض على القضاء للفصل فيها، وهناك رأي آخر يُعرف المنازعة الضريبية على أنها مجموعة الإجراءات التي ينظمها القانون الضريبي والتي تحدد قواعد الشكل والموضوع اللازمة لتطبيق أحكامه، ويتجه الفقه الضريبي في مصر إلى أن المنازعة الضريبية هي التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها ما دامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة وتمس موضوعها بصفة مباشرة[1].

وعليه يمكن أن نُعرف المنازعة الضريبية "هي كل خصومة بين المكلف والإدارة الضريبية مستندة إلى الأعمال القانونية الصادرة بموجب أحكام القانون الضريبي بمعناه العام"، وبالتالي فالمنازعة أشمل

[1]. الدكتور المحامي محمد حمدونة، ولاية القضاء على المنازعات الضريبية وتنازع الاختصاص القضائي بنظرها، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، الطبعة الأولى، غزة، 2021، ص13-15.

وأعم من الدعوى الضريبية التي تعني حق الشخص في المطالبة أمام القضاء، أما المنازعة الضريبية فتبدأ منذ نشوء الحق الضريبي في ذمة شخص معين إلى حين تسديد المبالغ الضريبية.

وبالتالي ومن خلال هذه التعريفات يتم استبعاد ما دون ذلك من المنازعات الضريبية، كالمنازعات التي تكون الإدارة الضريبية مجرد طرفٍ فيها، مثال المنازعة بين الإدارة وموظفيها أو مع الإدارة والمقاول الذي يقوم بأعمال لها، إلى غير ذلك من منازعات أخرى، فأي منازعة ضريبية لا تتعلق بالعملية الضريبية ذاتها كربط أو تحصيل الضريبة أو تعديلها لا تُعد منازعة ضريبية.

وتتعدد الأسباب التي تؤدي إلى نشوء المنازعات الضريبية، فقد ترجع إلى خطأ الإدارة في تطبيق النصوص الضريبية على المكلفين، أو تجاوز التفسير الضيق لهذه النصوص إلى تفسير واسع يؤدي إلى مد نطاق الضريبة إلى فئة ضريبية يرى المسجلون أنها أكثر من الفئة الضريبية الحقيقية[1].

<u>وهناك عدة شروط يجب توافرها لاعتبار المنازعة ضريبية: -</u>

1. أن يكون أحد طرفيها إدارة ضريبية: فالمنازعة التي تكون بين طرفين ليس أحدهما الإدارة الضريبية –حتى لو كان سبب النزاع متعلقًا بضريبة– لا تُعتبر منازعة ضريبية.
2. أن تتعلق المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية: أي أن تكون المنازعة ناتجة عن عمل من الأعمال التي تقوم بها الإدارة الضريبية من أعمال مؤثره على تحديد دين الضريبة، وأهمها حصر الممولين وربط الضريبة وتحصيلها.
3. أن يكون الخلاف مرجعه قانون ضريبة الدخل: أي أن النزاع يكون بين طرفي المنازعة حول تفسير قانون الضريبة أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح.

ويمكن تقسيم المنازعات الضريبية إلى قسمين، هما منازعات الوعاء الضريبي، ومنازعات التحصيل، حيث إن المكلف والإدارة الضريبية هما طرفا النظام الضريبي، فالطرف الأول هو المكلف وهو الطرف الأضعف وغالبًا هو الطرف المدين، والطرف الآخر هو الإدارة الضريبية وهو الطرف الأقوى وغالبًا هو الدائن[2].

وبالتالي فإن الهدف من المنازعة الضريبية ضمان تطبيق عادل ومنصف، إذ يُعتبر القضاء الملاذ الآمن الذي قد يلجأ إليه المكلف للمطالبة بحقه، عندما تفرغ الإدارة الضريبية من البت في الطعون

---

[1]. الشيماء مصطفى حسن البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2019، ص47.

[2]محمد حمدونة، مرجع سابق، ص18.

الإدارية على قرارات ضريبة الدخل والمقدمة من المكلفين، ويحق للمكلف الذي تضرر من تلك القرارات أن يطعن بهذه القرارات قضائيًا خلال مدد حددتها التشريعات الضريبية المختلفة[1].

الفرع الثاني:

خصائص إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية

إن الحق المالي موضوع المنازعة الضريبية يختلف عن غيره من الحقوق المالية التي يتنازع بشأنها أطراف الدعاوى الأخرى غير الضريبية، إذ أنه في الدعاوى غير الضريبية يكون المدعى عليه دائنًا بمال حصل عليه المدعي فعلًا أو قبضه نقداً أو حصل على مقابله سلعة أو خدمة يؤديها إليه، هذا بخلاف الضريبة التي يلزم المكلف بأدائها جبرًا عنه دون أن يكون قد حصل على مقابل مباشر لها، لذلك فقد اتسمت المنازعات الضريبية **بعدد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من المنازعات الأخرى[2] ومنها:**

أولًا: أن تكون الإدارة الضريبية أحد أطراف المنازعة الضريبية باعتبارها الجهة القانونية التي يرتبط عملها بفرض الضريبة بقوة القانون وامتيازاتها؛ سعيًا منها لتحقيق الأهداف الضريبية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية.

حيث إن الإدارة الضريبية تمتلك امتيازًا خاصًا تقوم بموجبه بتحديد الضرائب على المكلفين واتباع إجراءات الحجز الإداري والتنفيذ على أموال المكلفين الذين يتخلفون عن دفع الضريبة، كما أن لهم امتيازات أخرى تتمثل في أن لهم حق في الاطلاع على المستندات والدفاتر والسجلات كافة الخاصة بالمكلفين، وذلك حتى تتمكن الإدارة الضريبية من إثبات صحة الإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلفون لتحديد ما يستحق عليهم من مبالغ ضريبية[3].

وبالتالي فإن المنازعة الضريبية تتعلق غالبا بقرار إداري تصدره الإدارة الضريبية، ويقع على عاتق من يدعي خلاف الأصل أن يقيم الدليل على صحة ادعائه.

---

[1]. هاني غانم، ود. محمد حمدونة، الوسيط في النظام الضريبي لدولة فلسطين، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، الطبعة الثانية، غزه، 2021، ص215.

[2]. محمد حمدونة، مرجع سابق، ص19.

[3]. شذى نور ، المنازعات الضريبية المتعلقة بالإقرار الضريبي والتقدير الذاتي حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل /شمال الضفة الغربية، رسالة ماجستير كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2021، ص15.

إلا أن قضاء المحكمة الإدارية العليا قد استقر على أن تكون الجهة الإدارية عن تقديم المستندات اللازمة للفصل في الدعوى يفسر لصالح المدعي، حيث إن استناد الإدارة الضريبية في قرار ربط الضريبة في محاضر معاينة ومناقشة وغير ذلك من المستندات التي تكون في حوزة الإدارة الضريبية وحدها يلزمها بتقديم هذه المستندات إلى جهة القضاء عند طلبها، ولكن هذا الالتزام لا يسري على الأوراق والمستندات كافة التي في حوزة الإدارة الضريبية وإنما يقتصر على تلك التي ليست في حوزة المكلف.

والإدارة الضريبية هنا تتخذ هذا القرار والذي يٌعتبر قرارًا إداريًا تصدره بإرادتها المنفردة من جانب واحد بوصفها سلطة عامة اتجاه المكلفين بأداء الضريبة، ويُعد القرار الصادر عن الإدارة الضريبية أهم ما يميز عملها فهو من أهم وسائل الإدارة في تحقيق وظائفها وممارسة نشاطها، ومن هنا فإن وجود الإدارة طرفًا في المنازعة الضريبية فيما تمتلك من امتيازات وسلطات لا يمتلكها المكلفون في الضريبة الذين يمثلون الطرف الآخر في المنازعة شرطًا أساسيًا في وجود تلك المنازعة.

إلا أن وجود الإدارة الضريبية طرفًا في المنازعة الضريبية بما تملكه من سلطات تتفوق بها على الأفراد المخاطبين في القرار الإداري لا بُد أن يقابله ما يعرف بالمشروعية الضريبية أي التزام الإدارة بما يحدده القانون من قواعد.

ثانيًا: المنازعة الضريبية تتعلق بنشاط يزاوله المكلف أو عمل يؤديه، لذا يجب أن يكون نظر المنازعات الضريبية على وجه السرعة لتقصير أمد المنازعات بين المكلفين والإدارة الجباية، وهذه السرعة تحقق مصلحة عامة للدولة حيث تُعد الضريبة مورداً مالياً للمساهمة في الإنفاق العام الذي تحدده ميزانية الدولة[1].

وقد نص المشرع الفلسطيني على الاستعجال في قضايا ضريبة الدخل[2]؛ والنظر فيها على وجه السرعة من أجل الحفاظ على الاستقرار الضريبي، ولأهمية هذه الضريبة فإنه يجب على الدولة ممثلة بالإدارة الجباية أن تسرع في حل المنازعات بينها وبين المكلفين من أجل الحفاظ على استقرار الحقوق المالية للمكلفين.

ثالثًا: خضوع المنازعة الجباية لأحكام القانون الضريبي، أي أن يكون القانون الضريبي هو المرجع حين يكون هناك خلاف بين أطراف المنازعة، ويكون قانون الضرائب هو المطبق على واقعة النزاع.

---

[1]. عبد الله أبو عمرة، نظر منازعات الضرائب على الدخل أمام لجنة الطعن الضريبي (دراسة مقارنه بين التشريعين الضريبيين الفلسطيني والمصري)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الأزهر، غزة، 2014، ص13.

[2]. المادة 29 فقرة 4 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

ويكون قانون الضرائب هو المرجع حين يدور خلاف بين أطراف النزاع حول تفسير القانون أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح، وهذا يعني خضوع المنازعة الجباية لأحكام القانون الضريبي تأكيدًا على ذاتية القانون الضريبي، تلك الذاتية التي أكسبته القدرة على تنظيم المراكز القانوني كافة المتعلقة به دون أن يتأثر أو يخضع لأحكام القوانين الأخرى[1]، وفي حالة عدم وجود نص في القانون الضريبي يمكن تطبيق قوانين أخرى ذات الصلة للحكم في المسائل التي لم يُنص عليها صراحة في القانون الضريبي ومنها الحالات المتعلقة ببيان الأثر الرجعي للقانون الضريبي أو أحكام التقادم.

وقد أكدت المادة 29 فقرة 2 من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل (يطبق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص في هذا القرار بقانون والأنظمة الصادرة بموجبه)، وعلى ذلك لا تكون المنازعة ضريبية إلا إذا كان القانون الضريبي هو المرجع وإن كان من الممكن الجمع بين قانونين فلا بُد أن يظل القانون الضريبي هو المرجع الأساسي لاعتبار المنازعة ضريبية.

رابعًا: الحق المالي موضوع المنازعة الجباية يدعيه أحد أطراف الدعوى وينازع به الطرف الآخر، لذلك حرصت التشريعات الجباية على أن لا ينظر القضاء في هذه المنازعة ابتداءً بل جعلت لطرفي المنازعة إمكانية الجلوس سويًا بعيدًا عن ساحة القضاء؛ وذلك من أجل التفاوض في موضوع المنازعة الجباية عسى أن يتفقا على تسوية معينة دون أن يُحال الأمر إلى القضاء سواءً كان الاتفاق منهيًا كليًا للمنازعة، **وبذلك فإن المنازعة الجباية تمر بمرحلتين هما المرحلة الإدارية (التظلم الإداري) على قرار مأمور التقدير، والمرحلة القضائية، وجعلت معظم التشريعات الجباية التظلم إلى جهة الإدارة أمرًا وجوبيًا قبل نظر الدعوى الجباية أمام القضاء[2].**

بالتالي فإن التظلم الضريبي يُعتبر وجوبيًا في معظم التشريعات والقوانين الجباية كأحد مراحل المنازعة الجباية، وبالرجوع إلى قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، فإننا نلاحظ أنه لم يرد فيه ما يفيد بوجوب التظلم الضريبي صراحةً على الرغم من التوجه العام للمشرع من خلال تناوله لمواد التظلم الإداري والتدرج في الاعتراض أمام لجنة الاعتراضات.

[1]. الشيماء حسن البيه، مرجع سابق، ص52.

[2]. محمد حمدونة، مرجع سابق، ص26.

خامسا: إن إجراءات التقاضي الجباية ذات طابع كتابي، وهذه الخاصية مدعاة إلى الجدية والتعمق حيث أصبحت الدفاتر الحسابية والمستندات الكتابية هي الوسيلة الرئيسية للإثبات في القانون الضريبي، كما أن المشرع الفلسطيني وإن نص على علنية المحاكمات أمام القضاء الضريبي إلا أن هذا المبدأ لا يجري على إطلاقه، حيث أجاز المشرع الخروج عن هذا المبدأ في حال قررت المحكمة خلاف ذلك[1] وفقًا لطبيعة الدعوى المنظورة أمامها؛ وذلك حفاظًا على قيم ومصالح المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية[2].

سادسًا: مواكبة إجراءات ووسائل الفصل فيها للتطورات الجباية في الإدارة الجباية والتشريع والقضاء.

المجال الضريبي بجوانبه الإدارية والتشريعية والقضائية هو مجال متجدد ودائم التغيير وهذا مرده إلى ضرورة مواكبة كل جديد قد يطرأ يؤدي إلى تغيير أو تعديل في شتى المجالات التي تتعلق في الضريبة بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وبالتالي يجب أن تواكب هذه التشريعات والإجراءات للتطورات الإدارية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في الدولة والتي يلزم معها وجود تطورات أو تعديلات في التشريعات الجباية، كون التشريعات الجباية أكثر تأثراً بذلك وهذا ما يتطلب بالضرورة أن تواكب تلك الإدارات الجباية وجهات الفصل في المنازعات الجباية في إجراءاتها وقراراتها الإدارية أو القضائية.

المطلب الثاني:

محكمة استئناف ضريبة الدخل والإجراءات المتبعة أمامها

لقد منح المشرع الفلسطيني في القانون الأساسي الحق لكل مواطن في اللجوء إلى قاضيه الطبيعي[3] ويتوجب على الأخير عدم قبول الدعوى لعدم الاختصاص في حالة كان موضوع الدعوى يخرج عن تخوم اختصاصه، **لذا سنتناول في هذا المطلب من خلال فرعين الأول تشكيل المحكمة المختصة بنظر الطعون الجباية، والثاني اختصاصات المحكمة.**

الفرع الأول:

تشكيل المحكمة المختصة بنظر الطعون الجباية واختصاصاتها

أولاً: تشكيل المحكمة المختصة بنظر طعون تقدير الضريبة

---

[1]. المادة 29 فقرة 4 من قرار بقانون رقم 8 لسنة2011 بشأن ضريبة الدخل.

[2]. روند محمود غول، إجراءات الاستئناف و النقض في القضاء الضريبي– دراسة مقارنه بين التشريع الفلسطيني و الأردني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، 2020، نابلس، ص21.

[3]. نص المادة 30 فقرة 1 من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003.

أعاد قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 بشأن الضريبة، إنشاء محكمة خاصة كما سابقتها والتي كانت مُشَكلة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، وكلاهما اعتبراها محكمة خاصة أسموها محكمة استئناف ضريبة الدخل[1]، والتي تختص في النظر في المنازعات الجباية، وذلك بعد استنفاد المكلف طرق الطعن الإداري التي أوجبه القانون باتباعها، وتكون هذه المحكمة وفق صريح ما أسماها المشرع بدرجة محكمة استئناف، وكان المشرع اعتبر قرار مأمور تقدير الضريبة بمثابة محكمة درجة أولى. ونستشف ذلك من خلال إجازة سماع بينات من قبل مأمور تقدير الضريبة ومناقشتها[2] وتقدير وزنها وعدم جواز الاستماع إليه كشاهد حول ما أعده، إلا أن الاختلاف بين الإطارين القانونيين هو أن القانون الأردني كان يُتبع هذه المحكمة الخاصة لوزارة العدلية بخلاف القانون الفلسطيني الذي أتبعها للسلطة القضائية[3] في حين أن التقاضي أمام المحاكم الأردنية يكون على ثلاث درجات، محكمة الجباية البدائية، ومحكمة استئناف الجباية، ومحكمة التمييز.

ثانياً: اختصاصات محكمة استئناف ضريبة الدخل

تختص محكمة استئناف ضريبة الدخل بعدة اختصاصات محددة حصراً لا يجوز للمحكمة الخروج عن تخومها وإلا كان حكمها مشوباً حرياً بالإلغاء وهذه الاختصاصات هي كما يلي:

- قرار التقدير بعد الاعتراض، والذي يعني قرار تقدير عدم اتفاق بعد اعتراض المكلف أمام مأمور الضريبة، أي بعد أن يتم مناقشة الاعتراض المقدم من قبل المكلف على التقديرات الإدارية أو تقدير الضريبة المقطوع، ولم يتم التوصل لاتفاق بين مأمور الضريبة والمكلف على مقدار الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على ذلك المكلف، ويحق للمكلف استئناف هذا القرار أمام محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل خلال 30 يوماً من تاريخ تبلغه إشعار التقدير[4].
- قرار التقدير والمتمثل في قرار إعادة النظر في التقدير الصادر عن الوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً، فقد منح القانون للوزير أو من يفوضه إعادة النظر في الإقرار الضريبي المقدم للدائرة خلال 4 سنوات من تاريخ تقديمه، وإعادة النظر في التقديرات التي أجراها مأمور الضريبة

[1]. قانون ضريبة الدخل المادة 28.

[2]. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.

[3]. القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، المادة 1/29.

[4]. القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل المادة رقم 28، الفقرة 6.

خلال السنوات الأربع التي تلت السنة التي جرى فيها التقدير على أن يُمنح المكلف حقه في الدفاع عن نفسه وسماع أقواله وتقديم دفوعه[1].

- كما منح المشرع، المكلف الحق في اللجوء إلى محكمة استئناف ضريبة الدخل للطعن في تحديد السلف الجباية التي تؤدى مسبقاً للخزينة والمطالبات المتعلقة بأي أمور ضريبية يتوجب خصمها أو دفعها أو اقتطاعها كضريبة نهائية وأية اقتطاعات أخرى يستوجب القانون دفعها وترى وزارة المالية بأن المكلف لم يقم بدفعها[2].

الفرع الثاني:

الإجراءات المتبعة أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل والبينات التي تقدم أمامها

أولاً: الإطار القانوني للإجراءات المتبعة أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل

نص قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، على وجوب إصدار لائحة تبين الإجراءات واجبة الاتباع أمام محكمة استئناف ونقض ضريبة الدخل[3]، وبناءً عليه أصدر مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ 2005/7/26، اللائحة رقم 140 لسنة 2005، ونص القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 في المادة 29 منه على إنفاذ قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية فيما لم يرد به نص والإبقاء على ما كان نافذاً بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004، أي أن اللائحة رقم 140 لسنة 2005 ما زالت نافذة حتى تاريخه.

ثانياً: الإجراءات واجبة الاتباع أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل

هناك عدت إجراءات واجبة الاتباع أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل يمكن استخلاصها من نصوص القانون وسيتم توضيحها كالآتي:

1. **الشروط المتعلقة بالطاعن:** يُشترط لقبول الدعوى القضائية توافر مجموعة من الشروط فإذا لم تتوافر هذه الشروط تحكم المحكمة بعدم قبولها، وتتمثل هذه الشروط في شروط عامة يجب

---

[1]. إعمالاً لنص المادة رقم (26) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وأحكام المادة رقم 24 من القانون رقم 17 لسنة 2004.

[2]. القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 المادة 3/29.

[3]. قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 المادة 29 والمادة 48.

توافرها في كل دعوى، وشروط خاصة يجب توافرها في دعوى معينة دون غيرها وهي كالآتي:

أ. الشروط العامة

يشترط لقبول الدعوى القضائية طبقاً لنص المادة (3) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001م. توافر شرطين وهما كالآتي:

- **الصفة**

لا بُد أن يُرفع الطعن من أحد أطراف الخصومة ولا يجوز لغيرهما أن يطعن في القرار سيما وأن الصفة تعني "**إمكانية رفع الدعوى قانوناً أو الصلاحية أو الأهلية للترافع أمام القضاء كطرف في الدعوى**"، وجدير بالذكر أن الصفة تختلف عن المصلحة في الدعوى فقد يكون الشخص صاحب مصلحة في الدعوى تجيز له الطعن ومع ذلك لا يجوز له متابعة أو مباشرة هذه الدعوى بنفسه؛ لقيام عارض من عوارض الأهلية، وبذلك يكون صاحب الصفة الوصي أو الولي أو القيم، وعلاوةً على ذلك وطبقاً للقواعد العامة في إجراءات التقاضي فإن الدعوى المرفوعة من شخص غير ذي صفة لا يقبل الطعن المقدم من قبله مهما كانت صلته بالمكلف إلا في حالة وجود تكليف قانوني بهذا الخصوص، وعليه فإن الطعن يكون مقبولاً شكلاً إذا قُدم من ذي صفه[1]، حيث قضت محكمة التمييز في الدعوى الحقوقية رقم 2002/3178 بأنه "**إذا أقيمت الدعوى على شخص بالإضافة لتركة مورثة فإن الطعن يكون – والحالة هذه– مقدماً من ذي صفة إذا قدم من الشخص بالإضافة للتركة، أما إذا قدم الطعن من الشخص نفسه دون التركة فإن الطعن يكون مقدماً من غير ذي صفة وممن لا يملك الحق في تقديمه**"[2].

- **المصلحة**

إن شرط المصلحة من أهم شروط أي دعوى حقوقية أو إدارية عينية كانت أم شخصية فلا دعوى دون مصلحة[3]، وعلى هذا فإن المصلحة تُعتبر المعيار أو الضابط لضمان جدية الطعن وعدم خروجها عن الغاية التي حددها القانون، فبدون وجود منازعة ضريبية في حال قبول المكلف بما ورد في إشعار التقدير فلا مصلحة له بإقامة الدعوى، أما في حال رفض المكلف ما ورد في

---

1. سلسلة الدليل التدريبي للمعهد القضائي الفلسطيني، دليل إدارة الدعوى المدنية، سلسلة دليل المدرب رقم 2، 2018.
2. تمييز حقوق (2002/3178) مركز عدالة.
3. المادة (3) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم 2 لسنة 2001.

إشعار الضريبة وتقدم بالاعتراض على التقدير وفق ما بيناه سابقاً فإنه يجوز لـه الطعن في قرار التقدير بعد رفض اعتراضه أو عدم إجابة كافة طلباته التي وردت في لائحة الاعتراض.

- **الأهلية**

وهي أن يكون المكلف لـه أهليه التقاضـي سواء كـان شخصـاً طبيعياً كأن يكون بالغاً راشداً، وإذا كان المكلف قاصراً فإنه يتم رفع الدعوى عن طريق الوالي أو الوصي أو القيم.

ب. الشروط الخاصة

هـي شـروط أوجـب المشـرع توافرهـا فـي دعـاوى معينـة دون غيرهـا، وسـنكتفي بـذكرها منعـاً للتكرار وتتمثل فيما يلي:

- أن يكون أحد أطرافها الإدارة الجباية.
- أن تكون المنازعة متعلقة بنشاط ناتج عن أعمال الإدارة الجباية.
- أن يكون المرجع فيها هو القانون الضريبي.

2. مدة الطعن أمام محكمة الاستئناف

يكون ميعاد الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم التبليغ بإشعار التقدير، من أجل بيان أن طلـب الاسـتئناف مقدم خـلال المدة القانونيـة، وتكون هذه المدة إمـا بعد صـدور قرار لجنـة الاعتراض المسبب أو أن الوزير أو الموظف المكلف قد أعاد النظر في القرار الصادر بخصوص مبلـغ الضـريبة وأصـبح المبلـغ باهظـاً علـى المكلف الضـريبي فيلجـأ خـلال هذه المدة إلـى محكمـة استئناف قضايا ضريبة الدخل[1]، ويكون الطعن من خـلال محـامٍ مزاول لمهنـة المحاماة "لأنـه كما سبق بيانه من أن محكمة استئناف ضريبة الدخل هي محكمة بدرجة محكمة استئناف"[2].

3. قيد لائحة الاستئناف

يقع علـى عاتق المستأنِف تقديم لائحة استئناف إلـى محكمة قضايا ضريبة الدخل، تودع لدى قلـم المحكمـة المختصـة وفقـاً للأوضـاع المقررة لرفـع الاسـتئناف، بحيـث تشـتمل علـى نسـخ بعدد المستأنَف عليهم ونسـخة للمحكمـة مصـدقة ومؤرخـة حتـى لا يـتم التجهيـل بـالحكم المطعـون فيـه، ويذكر فيها أسباب الاستئناف والطلبات، فالدعوى لا تنتج أثرها القانوني إلا عند إيداعها لدى قلم

[1]. قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 المادة 6/28.

[2]. المرجع السابق المادة (61).

المحكمة ودفع الرسم القانوني. وجدير بالذكر أن الاستئناف يُعتبر مقدماً من لحظة إيداع اللائحة لدى قلم المحكمة[1]، وتشتمل لائحة الاستئناف على ما يلي:

- اسم المحكمة المراد دفع الدعوى أمامها.
- اسم المستأنِف ووكيله.
- اسم المستأنَف عليه "مأمور الضريبة، وزير المالية، الموظف المفوض من قبل وزير المالية ووزير المالية، وزارة المالية، الخزينة العامة "وذلك حسب مقتضيات الحال لصحة الخصومة.
- موضوع الاستئناف، ويجب أن يكون أحد الموضوعات الثلاثة الوارد ذكرها أعلاه حصراً.
- لائحة وأسباب الاستئناف وفيها يبين المستأنِف أسبابه الواقعية والقانونية التي تستوجب الحكم له وفق طلباته الختامية.
- الطلبات الختامية.
- التاريخ وتوقيع المحامي الوكيل.

<u>أما فيما يتعلق بدفع الرسم القانوني</u> يقوم المكلف/ المستأنِف بدفع الرسم القانوني وهو عبارة عن 1% من القيمة المقدرة مطروح منها القيمة التي يسلم بها على ألا يقل الرسم عن ثلاثمائة شيقل ولا يزيد على ستمائة شيقل عن كل سنة ضريبية ويشترط كذلك أن يقوم المكلف/ المستأنِف بدفع المبلغ الذي يسلم به للخزينة العامة كشرط لقبول الدعوى[2].

كما وأرى بأنه يجوز للمستأنف/ المكلف بتقديم طلب للمحكمة عملاً بأحكام المادة (211) من قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية من أجل وقف تنفيذ قرار دفع الضريبة كاملةً لحين البت في الدعوى.

ثالثاً: أصول الإثبات أمام المحكمة.

لم يحدد أي من القوانين الخاصة بضريبة الدخل أو بالضريبة وسيلة معينة للإثبات وترك ذلك للقواعد العامة في الإثبات الواردة في نصوص قانون البينات رقم (4) لسنة 2001، الأمر الذي يجب معه البحث في مدى إمكانية تقديم كل البينات الواردة في قانون البينات والمتمثلة في طرق الإثبات، وطرق

[1]. عماد سليم وآخرون، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة 2001، دون نشر، فلسطين، 2003، ص44.

[2]. القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 المادة 7/29/أ.

الإثبات هي: 1- الأدلة الكتابية. 2- الشهادة. 3- القرائن. 4- الإقرار. 5- اليمين. 6- المعاينة. 7- الخبرة"[1].

نستعرضها كما يلي:

- الأدلة الكتابية وهي: 1- السندات الرسمية 2- السندات العرفية 3- السندات غير الموقع عليها[2].

وحيث إن المكلف بالضريبة ملزم بتحرير فواتير ضريبية للمبيعات وتحصيل فواتير ضريبية في المشتريات وتبيان ماهية المصروفات التشغيلية للعمل الذي يباشره، الأمر الذي يتوجب معه أن يكون المكلف إذا كان تاجراً حاملاً لفواتير ضريبية سواءً أكانت محررة من الغير أم مدفوع قيمتها من قبله كمصروفات تشغيلية، وحيث إن عقود العمل التي يبرمها المكلف مع العاملين لديه وكشوفاته وكشوفاتهم البنكية تأخذ صفة السندات العرفية وفقاً لمفهومها الوارد في قانون البينات "السند العرفي هو الذي يشتمل على توقيع ممن صدر عنه أو على خاتمه أو بصمته، ولا تتوافر فيه الشروط المنصوص عليها في المادة (9) من هذا القانون"[3]، وحيث إن قانون التجارة قد ألزم كل التجار بحمل دفاتر تجارية منظمة تكون حجة عليهم فقط وفقاً لقانون البينات وتحديداً المادة (21) منه والتي تنص على "دفاتر التجار لا تكون حجة على غير التجار، غير أن البيانات الواردة فيها عما ورده التجار تصلح أساساً يجيز للقاضي أن يوجه اليمين المتممة لأي من الطرفين"[4]، إلا أن هذه السندات غير الموقع عليها تصلح لأن تكون أساساً يوجه بناءً عليه اليمين المتممة لأي من الطرفين[5] أو أن تشكل أساساً للإثبات بمبدأ الثبوت بالكتابة.

- الخبرة

من المعروف بأن المسائل الجبابة ولغايات احتسابها الصحيح تحتاج لأهل الخبرة والاختصاص؛ وذلك لبيان الشريحة الجبابة والاقتطاعات الواجب أداؤها والأمور المستثناة ولكي يستقر ضمير المحكمة بأن المكلف/ المستأنِف لم يستغل إمكانية تأجيل الأرباح للسنة التي تليها أو ربط أرباحه بفوائد ناتجة عن قروض، ولضمان الوقوف على جميع مواطن المنازعة الجبابة أرى بأنه يتوجب عليها اللجوء لأعمال الخبرة بواسطة مدقق حسابات قانوني.

[1]. قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001، المادة (7).

[2]. المرجع السابق مباشرة، المادة (8).

[3]. المرجع السابق مباشرة، المادة (15).

[4]. المرجع السابق مباشرة المادة (21).

[5]. المرجع السابق مباشرة، المادة (1/22).

- الشهادة

يجوز لأي من الفرقاء أن يتقدم ببياته الشفوية لإثبات ما يدعيه إذ يستطيع المكلف أن يستمع لأقوال محاسب منشأته التجارية حول صحة دفاتره التجارية وفواتيره وعدم وجود تلاعب بها، كذلك إذا ما قام مأمور الضريبة بتقدير قيمة الضريبة بناءً على الرفاهية التي يعيشها المكلف و/أو عائلته المعالين من قبله فإنه يجوز له إشهاد أي من الموظفين الذين عاينوا هذه الواقعة المادية.

- المعاينة

كون أن المشرع منح مأموري الضريبة إمكانية تقدير قيمة الضريبة جزافاً بناءً على المظهر الخارجي للمنشأة والرفاهية المعاشه من قبل المكلف و/أو عائلته المعالين من قبله فإنه يجوز للمحكمة وفي هذه الحالة ولكي يستقر ضميرها بأن تعاين ما ورد في تقرير التقدير الجزافي بذاتها.

الخاتمة:

في ختام هذه الدراسة التي تناولت موضوع إجراءات التقاضي في المنازعات الجباية، والتي تم من خلالها توضيح مدخل مفاهيمي لإجراءات التقاضي في المنازعات الجباية من خلال البحث في مفهوم المنازعات الجباية وبيان خصائص إجراءات التقاضي في المنازعات الجباية، ومن ثم انتقلنا لبيان تشكيل المحكمة المختصة بنظر الطعون الجباية واختصاصاتها، بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة أمام محكمة استئناف ضريبة الدخل والبينات التي تقدم أمامها، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والتي يمكن إجمالها على النحو الآتي:

النتائج:

1. إن المحكمة المختصة بالنظر والفصل في منازعات ضريبة الدخل هي محكمة استئناف ضريبة الدخل.
2. هنالك ثلاث قرارات فقط قابلة للاستئناف أمام المحكمة.
3. الإجراءات واجبة الاتباع هي الإجراءات الواردة في نظام صادر عن مجلس الوزراء حمل الرقم 140 لسنة 2005، وفيما لم يرد فيه نص تطبق أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية.
4. لا يقام الاستئناف إلا من خلال محامٍ مزاول.
5. يختلف الرسم القانوني لدعاوى المنازعات الجباية عن الدعاوى الأخرى.
6. يجوز الإثبات في دعاوى المنازعات الجباية بجميع طرق الإثبات.
7. عدم وضوح التشريع فيما يتعلق بمسألة التظلم الإداري إن كان وجوبياً أم اختيارياً.
8. لم يَنُص المشرع على تحديد فترة للرد على الاعتراض الأمر الذي يجعل الأمر مفتوحاً بيد الإدارة.

التوصيات:

1. جعل التقاضي في المنازعات الجباية على ثلاث مراحل (بداية، استئناف، ونقض).
2. النص صراحة على مبدأ حرية الإثبات في مثل هذه الدعاوى.
3. تنقيح قانون ضريبة الدخل بحيث يعالج الإشكاليات التي فصلت بها المحكمة.
4. ضرورة النص التشريعي على آلية تشكيل لجنة الاعتراضات وتحديد طبيعة عملها ومعايير التشكيل؛ كي يكون قرارها بمثابة محكمة درجة أولى قبل الولوج للاستئناف لتخطي النقص التشريعي فيما يتعلق بالتظلم الإجباري، وجعل عملية التقاضي تسير وفق أصول ثابتة، وفي هذه

الحالة يكون لمأمور التقدير حق الطعن في قرار لجنة الاعتراضات أمام محكمة قضايا استئناف ضريبة الدخل وإغلاق فجوة التأويل والاجتهاد جراء النقص في المادة التشريعية.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المصادر:

1- الدستور:

-القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 وتعديلاته لسنة 2005.

2- القوانين:

- قانون البينات في المواد المدنية والتجارية رقم (4) لسنة 2001.
- قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001.
- قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004.

3- القرارات بقانون:

- القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل.

ثانيًا: المراجع:

1- الكتب:

- الشيماء مصطفى حسن البيه، الولاية القضائية بنظر المنازعات الجباية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2019.
- هاني غانم، ود. محمد حمدونة، الوسيط في النظام الضريبي لدولة فلسطين، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، الطبعة الثانية، غزه، 2021.
- الدكتور المحامي محمد حمدونة، ولاية القضاء على المنازعات الجباية وتنازع الاختصاص القضائي بنظرها، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، الطبعة الأولى، غزة، 2021.
- عماد سليم وآخرون، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية الفلسطيني رقم (2) لسنة 2001، دون نشر، فلسطين، 2003.

2- رسائل الماجستير:

- عبد الله أبو عمرة، نظر منازعات الضرائب على الدخل أمام لجنة الطعن الضريبي (دراسة مقارنه بين التشريعين الضريبيين الفلسطيني والمصري)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الأزهر، غزة، 2014.

- روند محمود غول، إجراءات الاستئناف والنقض في القضاء الضريبي "دراسة مقارنه بين التشريع الفلسطيني والأردني"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2020.
- شذى نور، المنازعات الجباية المتعلقة الضريبي والتقدير الذاتي حسب قرار بقانون رقم 8 لسنة2011 بشأن ضريبة الدخل/ شمال الضفة الغربية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2021.